



АНАЛИЗ НА ОТКЛОНЕНИЯТА НА РЕАЛИЗАЦИЯ В ТРАНСПОРТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

Магдалена Петрова-Кирова

magdalena@vtu.bg, maggyka@abv.bg

**Висше транспортно училище „Тодор Каблешков“,
ул. „Гео Милев“ 158, София 1574
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

Ключови думи: планиране, управление, отклонения, реализация, контрол

Резюме: Управлението на предприятията в условията на несигурност, предизвикана от задълбочаващата се финансова и икономическа криза през последните години, изисква мениджърите на предприятия да намерят и приложат конкретни методи на управление, които да доведат до намаляване на негативните последици. Анализирането на някои от основните подходи на управление определя контрола като основен управленски метод. Контролът като част от процеса на управление се реализира чрез обратна връзка, носеща информация за постигнати резултати, възможни отклонения и предприети корективни действия. Анализът на допуснатите отклонения на бюджетните (плановите) спрямо отчетните стойности е важна предпоставка за вземането на обосновани управленски решения. За постигане на по-висока ефективност от дейността си предприятието следва да реализира т. нар. бюджетен контролен процес, чрез който да се установят конкретните отклонения, да се анализират възможните причини за възникването на тези отклонения и да се извършат необходимите действия в посока на тяхното отстраняване за намаляване на негативните последици.

УВОД

Икономическото развитие на всяко едно общество е в пряка зависимост от дейността на стопанските организации. В глобален аспект успехът на една икономика зависи от доброто управление на производството и потреблението, както и от способността да се адаптира и променя спрямо променящата се околна среда. От микроикономическа гл. т. мениджърите на различните управленски нива ръководят дейността на тези организации, като осигуряват необходимите доходи, продукти (стоки) и услуги. От съществено значение за доброто управление на предприятията като стопански субекти са планирането, организирането, ръководенето и контролът на човешкия капитал, енергия, суровини и материали, финансови и др. видове ресурси. За нуждите на управлението в теоретичен аспект съществуват различни управленски подходи, голяма част от които определят контрола като основен метод на управление.

1. УПРАВЛЕНИЕТО В СТОПАНСКАТА ОРГАНИЗАЦИЯ

Предприятията се учредяват и развиват своята дейност в съответствие с условията на външната среда. Отделните фази на икономическо развитие се характеризират с взаимодействие между хората като основен ресурс за предприятието и останалите материални и нематериални ресурси. За да се осъществи това взаимодействие е необходимо дейността да бъде организирана в съответствие с определени правила и норми, да бъде изградена необходимата структура на управление и да бъдат създадени подходящите условия за протичането на производствените процеси.

В съдържателно отношение управленският процес се разглежда като съвкупност от функции. В научната литература съществуват различни разбирания по отношение на това що е управление.

Според П. Дракър, считан за „баща на науката за управлението“, то „... е особен вид дейност, която превръща неорганизираната тълпа в ефективна, целенасочена и производителна група. Управлението като такова се явява и стимулиращо елементите на социалните измерения“.

Една част от авторите в научните среди разглеждат управлението като процес на вземане на решения, чрез реализиране на процесите планиране, ръководство и контрол, в контекста на специфично управленско поведение.

Други автори определят управлението като процес на планиране, организиране, мотивиране и контрол, необходими за формулирането и достигането на целите на организацията.[1]

В контекста на различните управленски подходи, в т. ч. и класическия подход на управление, възникнал в началото на ХХ. в. с появата на големите корпорации и необходимост от усложняване на организационно-управленските структури, основните функции на управление за постигане на по-висока ефективност, оптимизация на операциите и специализация на труда са планиране, организиране и контрол.

През призмата на системния подход управлението може да се разглежда като система, интегрираща единство от взаимосвързани помежду си елементи, обединени от обща цел за постигане на конкретни резултати и получаване на икономическа изгода. За оптималното функциониране на системата съществено влияние има взаимодействието между отделните елементи, чрез изградените прави и обратни връзки между тях, което осигурява протичането на управленската функция контрол – предварителен, текущ и последващ.

В заключение на гореизложеното може да се обобщи, че контролът е основна управленска функция, чрез която се осигурява протичането на стопанските операции и постигането на определените от предприятието цели, свързани с разпределение на ресурси, производство и реализация.

2. КОНТРОЛЪТ КАТО ОСНОВНА УПРАВЛЕНСКА ФУНКЦИЯ

Контролната функция обхваща цялата управленска дейност, която се извършва, за да се осигури протичане на операциите и постигане на резултатите, предвидени в плана на стопанската организация.[2] *Планирането* на стопанската дейност е свързано с разработването на бюджети, които да осигурят ефективно постигане на определената цел и ефикасно използване на необходимите за дейността на предприятието ресурси, осигурявайки непрекъснатост на производствения процес в рамките на до един отчетен период. Т. нар. бюджетиране, свързано с изготвянето на подробни планове, е първият етап от управлението, свързан с разпределението на ресурсите чрез съставяне на бюджетен пакет за постигане на годишните цели на предприятието през бюджетния период.[3] *Контролирането* е свързано с предотвратяване на количествени и

качествени несъответствия в използваните от предприятието ресурси. За нуждите на анализа и оценката на получените резултати от дейността на стопанската организация се извършва последващ контрол, свързан с осъществяване на обратна връзка, по отношение на съществуващи отклонения, тяхното класифициране, измерване и необходимост от корективни действия. Управленската функция контрол анализира и оценява дейността на предприятието, което е свързано с очертаването на проблемните зони по отношение поддържане на оптимални количества материални запаси, затруднения в координирането и комуникацията между ръководителите от различните управленски нива и е насочено към вземането на обосновани управленски решения. [3]

3. АНАЛИЗ НА ОТКЛОНЕНИЯТА НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ДЕЙНОСТТА НА ТРАНСПОРТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

От гл. т. на управленското счетоводство, отклонението е разликата между фактичката стойност на даден разход от планираната в бюджета (заложената прогнозна стойност съгласно стандарт или на база минал опит на компанията). Чрез анализа на отклоненията се идентифицират и разясняват причините за различията в резултатите – между заложените в бюджета и тези, които са постигнати в действителност.

Анализът на отклоненията обикновено се свързва с продуктовете разходи на производителя. Той цели да идентифицира причините за разликите между:

- стандартните или планираните разходи на производителя за вложените ресурси – материали и труд, които е трябвало да възникнат за фактически произведените продукти и

- фактическите разходи за вложените материали и труд, използвани за фактически произведените продукти. [4]

Чрез анализа на отклонението се изследва съвкупността от евентуалните причини, връзката помежду им и тяхното комплексно влияние.

3.1. Изчисляване на отклоненията на реализация

Съществуват различни модели в научната литература за определяне на отклоненията на реализация (продажби). [3] В настоящото изследване е използван т. нар. традиционен модел, чрез който общото отклонение на реализация включва определянето на:

- отклонение на пределната цена на продажби;
- отклонение на дейността.

Общото отклонение на реализация е сбор от стойностите в отклоненията съответно на пределната цена на продажбите и на дейността, които се изчисляват като:

$$\text{Откл. пределна цена} = \sum[\text{Отчет. обем продажби} * (\text{Оперативна отчетна печалба/1-ца продажби} - \text{Оперативна бюджетна печалба/1-ца продажби})]$$

$$\text{Откл. дейност} = \sum[\text{Оперативна бюджетна печалба/1-ца продажби} * (\text{Отчетен обем прод.} - \text{Бюджетен обем прод.})]$$

В таблиците по-долу са представени отклоненията на реализация за първото тримесечие на 2020 г. на изследваното предприятие – „БДЖ – Пътнически превози“ ЕООД, като са използвани необходимите данни от таблица 1. Предвид ограниченията в обема на изследването формулите за изчисляване са заложен в самите таблици (табл. 2 – табл. 4).

Таблица №1 [5]

Показатели (хил. лв.)	Отчет 31.03.2020г	Бюджет 31.03.2020г	Отчет 31.03.2019г	Отчет'20/Отчет'19		Отчет/План	
				+ - изменение	% на	+ - изменение	% на
Финансови показатели							
Приходи – Общо	84 420	88 236	83 765	655	1%	(3 816)	-4%
в т. ч. Нетни приходи от продажби	38 425	40 610	38 065	360	1%	(2 185)	-5%
Други приходи	2 245	3 876	1 950	295	15%	(1 631)	-42%
Компенсации по договор за ЗОУ	43 750	43 750	43 750	-		-	
Оперативни разходи (преки разходи)	(86 789)	(92 950)	(88 107)	1 318	-1.5%	(6 161)	-7%
Материали, горива, енергия	(26 996)	(28 559)	(29 777)	2 781	-9%	(1 563)	-5%
Разходи за персонала	(41 965)	(44 833)	(39 418)	(2 547)	6.5%	(2 868)	-6%
Външни услуги	(17 828)	(19 558)	(18 912)	1 084	-6%	(1 730)	-9%
Приходи от други финансираня от ДБ	7 550	7 828	7 822	(272)	-3.5%	-278	-3.5%
Приходи финансир. от други източници	23	21	23	0	0	2	9.5%
ЕБИТДА	(2 369)	(4 714)	(4 342)	1 973	-45%	2 345	-50%
Разходи за амортизации	(13 742)	(14 247)	(14 566)	824	-6%	505	-3.5%
ЕБИТ	(8 538)	(11 112)	(11 063)	2 525	-23%	2 574	-23%
Печалба/Загуба от продажба на ДМА/КМА	312	625	4 497	(4 185)	-93%	(313)	-50%
Брутни приходи от продажби на ДМА	339	1 134	4 770	(4 431)	-93%	(795)	-70%
Себестойност на продадени ДМА	(27)	(509)	(273)	246	-90%	482	-95%
Финансови приходи (разходи)	(37)	(20)	(3 114)	3 077	-99%	(17)	85%
Себестойност на продадени активи по схемата "дълг срещу собственост"	-	(610)	-	-		610	
Данъци	(1)	-	-	(1)		(1)	
Нетна печалба	(8 264)	304	(9 680)	1 416	-15%	(8 568)	-2818%
Показатели за обем							
Средносписъчен брой на персонала (брой)	8 645	8 693	8 881	(236)		(48)	
Превозени тонове (хил.)	1 917	1 977	1 884	33		(60)	
Нетотонкилометри (млн.)	599	611	559	40		(12)	
Превозени пътници, (хил. пътника)	4 591	5 163	4 958	(367)		(572)	
Пътниккилометри, (млн.)	295	350	328	(33)		(55)	
Производителност на едно лице (хил./лице)	103	111	100	3		(8)	

Таблица №2

Показатели	Обем продажби (бюджет)	Обем продажби (отчет)	Цена за 1-ца прод./усл. (отчет) ¹	Себест/ст за 1-ца прод./усл. (бюджет) ²	Оперативна печалба ³ за 1-ца продажби (бюджет)
	пътн./км.	пътн./км.	лв./пътн./км.	лв./пътн./км.	лв./пътн./км.
	1	2	3	4	5
Извършени транспортни услуги	350 000	295 000	0,28617	0,2656	-0,0135

Таблица №3

Показатели	Приходи от продажби	Бюджет на себест. на продаж.	Бюджетен оперативен резултат	Оперативен резултат	Общо отклонение на продаж.	Оперативна печалба за 1-ца продажби
------------	---------------------	------------------------------	------------------------------	---------------------	----------------------------	-------------------------------------

¹ Очетната цена за 1-ца прод./усл. е съотношение между отчетените приходи на предприятието и реализирания обем продажби през отчетния период (2020 г.).

² Бюджетната себестойност за 1-ца прод./усл. е резултат от съотношението между планираните разходи и планирания обем продажби.

³ Оперативната печалба за 1-ца продажби е разлика между плановата цена за 1-ца продукт/услуга и 1-ца стандартна (бюджетна) себестойност.

	(отчет)					(отчет)
	лв.	лв.	лв.	лв.	лв.	лв./бр.
	6=2*3	7=2*4	8=1*5	9=6-7	10=9-8	11=9/2
Извършени трансп. услуги	84 420	78 352	-4 714	6 068	10 782	0,02057

Таблица №4

Показатели	Оперативна печалба за 1-ца продажби (бюджет)	Оперативна печалба за 1-ца продажби (отчет)	Обем продажби (отчет)	Отклонение на отчетена от бюджетна операт. Печалба	Отклонение на пределните цени на продажби
	лв./бр.	лв./бр.	бр.	лв./бр.	лв.
	1	2	3	4=2-1	5=3*4
Извършени транспортни услуги	-0,0135	0,02057	295 000	0,03407	10 050,65

Таблица №5

Показатели	Оперативна печалба за 1-ца продажби (бюджет)	Обем продажби (отчет)	Обем продажби (бюджет)	Отклонение на дейността (отчет)
	лв./бр.	бр.	бр.	лв.
	1	2	3	4=1*(2-3)
Извършени транспортни услуги	-0,0135	295 000	350 000	742,5

*Стойностите в таблиците са в хил. лв./бр. пътници.

Сборът от стойностите на отклоненията съответно на пределната цена на продажби и на дейността за отчетния период представя общото отклонение на реализацията за първото тримесечие, което е в размер на 10 793,15 лв. и предвид високата стойност, значително по-голяма от нула (10 793,15 хил. лв. > 0), следва да се определи като съществено.

3.2. Анализ на отклоненията на реализацията

Получените резултати от анализа показват отклонения на реализацията, свързани с планирането на дейността и заложените при бюджетирането стойности на общите приходи на предприятието към 31.03.2020 г., които са с около 5,5% по-високи спрямо отчетните стойности за предходния период (31.12.2019 г.), който следва да служи като база за определяне на плановете, бюджетните стойности. Едновременно с това са планирани по-малко променливи разходи⁴ в т.ч. за материали, горива и енергия – с около 4% по-ниски бюджетни спрямо отчетни стойности за същия период, което не е в съответствие с прогнозните очаквания за увеличаване обема на продажбите. Подобни прогнозни стойности са оправдани, в случай че е заложено увеличение на цената на услугата и респ. понижението на цената на горивата и енергията. От друга страна реализираните по-ниски фактически (отчетни) приходи спрямо планираните такива, а оттам и съществените отклонения на реализацията, са свързани с външни (форсмажорни) обстоятелства във връзка с въведеното извънредно положение в държавата в средата на м. март 2020 г. и последвалите противоепидемични мерки за ограничаване разпространението на коронавируса, в резултат на което намаляват превозените пътници и респ. реализираните пътнички километри.

⁴ Променливите разходи се променят пропорционално на промените в обема на дейността.

Независимо че средносписъчният брой на персонала по отчетни данни е намалял с 236 души, разходите за персонала към 31.03.2020 г. (в т.ч. разходи за заплати и осигуровки – вж. табл. 1) са нараснали с 2 547 хил. лева спрямо същия период на предходната година. Това е в резултат на увеличаване размера на минималната работна заплата за страната от 560 лв. за 2019 г. на 610 лв. за 2020 г. Спрямо 31.03.2019 г. отчетните стойности на средната работна заплата за периода 01.01. – 31.03.2020 г. са се увеличили от 1479 лв. на 1618 лв., което е ръст от около 9%, и е в резултат на преизчисляването на основните заплати, съгласно КТД (колективен трудов договор) 2020. Въпреки това размерът на средната работна заплата в предприятието за първото тримесечие на 2020 г. остава по-нисък в сравнение с планираните разходи за персонала за същия период, като са прогнозирани повече средства за основна заплата, клас прослужено време, нощен и извънреден труд.

Планираните бюджетни стойности на производителността на труда са по-високи в сравнение с отчетните към края на разглеждания период, като отчетената по-ниска производителност рефлектира върху приходите от продажби, които от своя страна влияят върху размера на финансовия резултат.

Отчетените разходи за материали, горива и енергия са приблизително с около 5% по-малко спрямо планираните (заложените в бюджета), което е свързано с размера на отчетените продажби и реализираните приходи, които намаляват със същия темп спрямо планираните.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В резултат на гореизложеното може да се обобщи, че отклоненията на реализация на изследваното предприятие следва да се определят от една страна като планови, свързани с неточности в бюджетирането. Това донякъде е следствие от промени в някои ключови фактори от външната за предприятието среда, каквито са макроикономическите фактори, свързани с политиката на държавата по отношение определянето и респ. повишаването на минималната работна заплата за страната, които фактори не са взети предвид при залагането на прогнозните стойности. Това оказва влияние върху разходите за персонала в т.ч. за работни заплати и осигуровки и е възможна причина за неизпълнение на бюджетите. От друга страна възникват т. нар. оперативни отклонения в резултат на неконтролируеми от предприятието събития, каквото е Ковид пандемията. Средногодишният темп на инфлация, който за периода м. април 2019 г. – м. март 2020 г. спрямо същия период за предходната година (04.2018 – 03.2019 г.), е 3.2%,⁵ също оказва влияние върху отчетните спрямо заложените бюджетни стойности на ресурси и продукция(услуги). Корективните действия следва да са навременни и да се осъществят от бюджетни комитети по отношение на бюджетния пакет на предприятието.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Петрова, Д., Стопанско управление, лекционен курс, ТУ Габрово, 2012 г.
- [2] Николов, Н., Стопанско управление, изд. ВТУ „Годор Каблешков”, София, 2012 г.
- [3] Ламбовска, М., Бюджетно управление на стопанската организация, изд. ЕКС-ПРЕС, Габрово, 2015 г.
- [4] Йосифова, Д., М. Петрова-Кирова, Управленско счетоводство, изд. ВТУ Т. Каблешков, София, 2021 г., с.
- [5] Търговски регистър, достъпен онлайн на: <https://portal.registryagency.bg/>
- [6] Национален статистически институт (НСИ), достъпен онлайн на: <https://www.nsi.bg/bg>

⁵По данни на Национален статистически институт (НСИ)

ANALYSIS OF PERFORMANCE VARIANCES IN A TRANSPORT ENTERPRISE

Magdalena Petrova-Kirova

magdalena@vtu.bg, maggyka@abv.bg

*Todor Kablechkov University of Transport,
158 Geo Milev St., 1574 Sofia,
THE REPUBLIC OF BULGARIA*

Key words: *planning, management, variances, performance, control*

Abstract: *Enterprises' management in times of uncertainty caused by the global financial and economic crisis in recent years demands the companies' managers to find and apply specific management methods which would lead to reduction of negative consequences. Analysing some of the main management approaches determines control as a primary management method. Being part of the management process, control is implemented through feedback carrying information with respect to achieved results, possible variances and corrective actions. With view to achieving higher activity efficiency, the enterprise ought to implement a so-called budgetary control process through which to establish the specific variances, analyse their possible causes of occurrence and perform the necessary activities towards their removal in order to decrease negative consequences.*